

Wpływ nowych i proponowanych zasad rachunkowości

W czym tkwi problem?

Plan pracy Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) na najbliższe trzy lata obejmuje około 30 nowych projektów MSSF. Niemal wszystkie standardy zostaną w pewnym stopniu przerobione, co może mieć potencjalnie znaczące konsekwencje strategiczne i operacyjne dla jednostek. W tym wydaniu „MSSF w skrócie” zajmujemy się wpływem tych zmian na działalność gospodarczą, zwłaszcza na zespoły finansowe i komitety audytu.

Wpływ na rachunek zysków i strat	✓
Wpływ na bilans	✓
Wpływ na ujawniane informacje	✓
Wpływ na wymianę informacji z interesariuszami	✓

Skąd ta lawina nowych standardów rachunkowości w 2010, 2011 i 2012 roku?

Jest kilka przyczyn tak ambitnego planu pracy RMSR.

- **Presja ze strony G-20.** W trakcie kryzysu finansowego grupa G-20 poprosiła RMSR o zwiększenie przejrzystości w zakresie ryzyka finansowego jednostek (poprzez zmianę zasad konsolidacji), ograniczenie procyklicznych skutków niektórych standardów (niektórzy sądzą, że wymogi w zakresie utraty wartości i wartości godziwej przyczyniły się do zawirowań na rynku) i przyspieszenie prac nad szeregiem ważnych projektów (np. spowodowanie, by sprawozdania finansowe były bardziej zrozumiałe).
- **Dążenie do zapewnienia zbieżności MSSF i amerykańskich zasad rachunkowości (US GAAP).** W celu zwiększenia zbieżności tych dwóch systemów standardów RMSR planuje wprowadzenie zmian w rachunkowości wspólnych przedsięwzięć, leasingu, przychodów i zobowiązań emerytalnych. Inną dziedziną wymagającą uwagi są zasady klasyfikacji skomplikowanych instrumentów finansowych jako długu bądź kapitału.
- **Opracowanie nowych zasad i udoskonalenie istniejących.** RMSR koncentruje się na nowych zagadnieniach księgowych (np. rachunkowość emisji gazów cieplarnianych i działalności o regulowanych taryfach) oraz rozwiązywaniu problemów praktycznych (np. poprawie standardów dotyczących zadłużenia i rezerw).

W jaki sposób nadchodzące zmiany rachunkowości mogą zwiększyć niektóre zobowiązania grupowe?

Niektóre z proponowanych zmian MSSF mogą spowodować konieczność ujęcia w bilansie dodatkowych zobowiązań – zwłaszcza w przypadku leasingu i rachunkowości podatków.

- Zgodnie z proponowanymi zmianami w rachunkowości leasingu obowiązki wynikające z umów leasingowych (nie tylko leasingu finansowego) byłyby wykazywane w bilansie. Ujęta kwota obejmowałaby nie tylko opłaty leasingowe w okresie umowy, ale także inne pozycje, takie jak opcje kupna, opłaty leasingowe w prawdopodobnych okresach przedłużenia umowy, warunkowe opłaty leasingowe i gwarancje wartości końcowej.
- Proponowane zrewidowane kryteria „podstawowej własności” obowiązujące przy klasyfikacji instrumentów finansowych jako kapitału spowodowałyby zawężenie kategorii kapitału własnego, co spowodowałoby, że więcej instrumentów byłoby klasyfikowanych jako zobowiązania.

W jaki sposób nadchodzące zmiany w rachunkowości mogą wpłynąć na rozpoznawanie przychodów?

Proponowane zmiany mogą opóźnić moment rozpoznawania przychodów.

- Przychody z pewnych kontraktów długoterminowych mogą wymagać ujęcia na każdym etapie realizacji kontraktu (a nie według dotychczasowej metody stopnia zaawansowania).

- Ujęcie przychodów z gwarancji związanych ze sprzedażą towarów może ulec opóźnieniu do momentu zakończenia okresu gwarancji (zamiast ujęcia w momencie sprzedaży).
- Podejście do utraty wartości należności oparte na oczekiwanych (a nie poniesionych) stratach może doprowadzić do zmniejszenia przychodów odsetkowych we wcześniejszym okresie realizacji.

W jaki sposób nadchodzące zmiany w rachunkowości mogą wpłynąć na zmienność wyników?

W nadchodzących latach można oczekiwać wzrostu zmienności sprawozdań finansowych.

- Zmieniony MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych” (obowiązujący od 1 lipca 2009 r.) wpłynie na wyniki w roku transakcji i kilku kolejnych latach. Dla przykładu, uzyskanie kontroli nad jednostką zależną w nabyciu etapowym spowoduje rozpoznanie zysku lub straty na wcześniej posiadanym udziale. Wszelkie zmiany szacunków dodatkowego wynagrodzenia sprzedającego (ang. earn-out) oraz aktywów z tytułu podatku odroczonego po okresie początkowych 12 miesięcy będą musiały być wykazywane w rachunku zysków i strat (a nie w wartości firmy).
- Zgodnie ze zmienionym MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (obowiązuje od 1 stycznia 2009 r.), „nową” pozycją końcową w rachunku zysków i strat są całkowite dochody (ang. comprehensive income). Ta zmiana prezentacji może spowodować większą zmienność w odniesieniu do pozycji dodawanych do wyniku finansowego netto w celu uzyskania całkowitych dochodów (np. różnic kursowych, niezrealizowanych zysków i strat na papierach wartościowych czy rachunkowości zabezpieczeń).
- Zgodnie z MSSF 9 „Instrumenty finansowe”, więcej instrumentów finansowych będzie wycenianych w wartości godziwej, co doprowadzi w efekcie do wzrostu zmienności wykazywanych wyników. Skomplikowane instrumenty dłużne będą na przykład wykazywane w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat, a nie według zamortyzowanego kosztu.

W jaki sposób nadchodzące zmiany w rachunkowości mogą wpłynąć na wskaźniki wyników?

Zmiany niektórych sposobów ujęcia księgowego mogą wpłynąć na wskaźniki rentowności jednostek. Proponowane zmiany rachunkowości leasingu i rezerw mogą na przykład wpłynąć na wielkość wyniku finansowego brutto, wyniku EBITDA oraz wyniku operacyjnego.

Co należy zrobić?

- **Nowe zasady rozliczania połączeń jednostek gospodarczych obowiązują w odniesieniu do sprawozdań finansowych za 2010 r.** Jednostki planujące nabycie innego podmiotu gospodarczego powinny przeanalizować wpływ nowych zasad przed finalizacją transakcji. Oto niektóre z kwestii, które należy rozważyć: jaką strukturę powinna mieć warunkowa zapłata (np. dług czy kapitał?); czy zasady warunkowej zapłaty są takie, że zostanie ona ujęta jako zapłata w transakcji nabycia jednostek gospodarczych czy jako wynagrodzenie (np. dla akcjonariuszy sprzedających); czy transakcja będzie miała wpływ na zmienność wyników lub na bilans, który należy przeanalizować w celu uniknięcia naruszenia warunków umów kredytowych?
- **Proponowane zmiany w rachunkowości leasingu.** Jednostki, które zastanawiają się nad przedłużeniem obowiązujących umów leasingowych, oczekujące podpisania nowych umów leasingowych lub będące w trakcie podejmowania decyzji "kupić czy wynająć" powinny mieć na uwadze proponowane zmiany i ich prawdopodobny wpływ na obecne i przyszłe wyniki.
- **Proponowane zmiany w rozpoznawaniu przychodów.** Jednostki muszą zastanowić się, czy nie powinny wyjaśnić warunków swoich umów z klientami. Dotyczy to zwłaszcza jednostek, które zawierają umowy wieloskładnikowe, na których podstawie różne towary i usługi są sprzedawane łącznie, ale dostarczane w różnych terminach, oraz jednostki podejmujące bardziej długoterminowe projekty w budownictwie (tzn. projekty, które trwają dłużej niż jeden okres obrotowy).